



CONGRESSO DOS **TOC**

meo
arena

17|18
set
2015

20 anos

UMA AMBIÇÃO
UM COMPROMISSO
UM RUMO



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

ISBN: 978-972-9171-86-4

Normalização contabilística em Portugal: a sua evolução e situação atual

Helena Isabel Barroso Saraiva

helenasaraiva@ipg.pt

Unidade para o Desenvolvimento do Interior (UDI) – Instituto Politécnico da Guarda

Mariado Céu Gaspar Alves

mceu@ubi.pt

Núcleo de Estudos em Ciências Empresariais (NECE) – Universidade da Beira Interior

Vítor manuel de Sousa Gabriel

vigab@ipg.pt

Unidade para o Desenvolvimento do Interior (UDI) – Instituto Politécnico da Guarda

A10 | História da contabilidade

Palavras-chave: normalização contabilística, quadro normativo atual, níveis de normalização, história da normalização, Portugal

M5 | History

Normalização contabilística em Portugal: a sua evolução e situação atual

Resumo:

Este *paper* tem por objetivo apresentar os resultados de uma ampla revisão da literatura sobre o processo formal de harmonização contabilística em Portugal, de modo a enquadrar a situação atual e os diferentes níveis de normalização que a caracterizam.

A metodologia seguida traduziu-se numa abrangente revisão da literatura e na análise de conteúdo de diversos artigos e textos, assim como de documentos diretamente relacionados com a temática em análise.

Conclui-se pela identificação e caracterização dos atuais níveis de normalização contabilística, fazendo-se ainda referência ao cenário provável de evolução deste quadro normativo no curto prazo. Pretende-se com isto ajudar a retratar o percurso da normalização contabilística em Portugal, perceber a situação atual e vislumbrar a evolução provável. Pretende-se também contribuir para a compreensão do processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade à realidade portuguesa.

Palavras-chave: normalização contabilística, quadro normativo atual, níveis de normalização, história da normalização, Portugal

Normalização contabilística em Portugal: a sua evolução e situação atual

Introdução

É comumente aceite a ideia que o sistema contabilístico de um país é determinado pelo seu meio envolvente, político, económico, social e legal (Rodrigues *et al.*, 2011). Assim, o objetivo deste *paper* é apresentar um documento que possa contribuir para expor, claramente, a situação atual relativamente ao esforço de harmonização contabilística, desenvolvido e intensificado nos últimos anos, que conduziu à consolidação da Normalização Contabilística em Portugal.

A evolução da contabilidade no contexto atual é caracterizada por um fenómeno de harmonização e normalização internacional. Entende-se no presente trabalho que a “normalização é um processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas, enquanto a harmonização contabilística é um processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país” (Lemos, 2006:4). Sendo que a normalização contabilística é um mecanismo que contribui para a harmonização.

Entende-se que a harmonização formal conduz à harmonização material – sendo este o entendimento prosseguido neste trabalho.

A metodologia desenvolvida nesta investigação é composta por duas vertentes. Numa primeira fase desenvolveu-se uma extensa revisão da literatura. Numa segunda fase procedeu-se a análise de diversos documentos relacionados com a temática em estudo. A bibliografia a que se recorreu resultou de uma pesquisa em diversas bases de dados, a partir das expressões: normalização contabilística em Portugal, história da contabilidade em Portugal. As bases de dados consultadas, essencialmente relacionadas com literatura de cariz académico, foram maioritariamente a *B-on* e o RCAAP (Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal). Recorreu-se também ao *Academic Google*, para alargar o âmbito da procura e a outros motores de busca mais generalistas, para identificar ou aceder a textos originários de publicações com características mais técnicas. Foram ainda recolhidos documentos constantes nos *sites* de organismos relacionados com a normalização contabilística em Portugal. A análise destes documentos é importante, uma vez que o objetivo final deste *paper* passa por caracterizar e analisar a situação atual, ao nível da normalização contabilística em Portugal.

Considerando que nos encontramos num momento em que após uma evidente consolidação de um processo de normalização extensivo a todos os setores da economia, nomeadamente através da expansão da aplicação das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) do setor privado da economia ao setor das atividades sem fim lucrativo e, prevendo-se que num futuro próximo, se venha a dar a aproximação do setor público ao mesmo tipo de relato, seria de esperar alguma estabilidade e consistência nos normativos. Porém, em simultâneo com este processo, parece existir uma regressão ao nível da normalização contabilística, em termos europeus, por via da Diretiva 2013/34/UE, o que poderá vir a colocar em causa o percurso já percorrido.

Este *paper* pretende contribuir para a compreensão: do processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade à realidade portuguesa; do processo de ajustamento das instituições às normas internacionais e regionais (europeias) – quer a nível técnico, quer a nível político. Este processo deu origem ao aparecimento de diferentes níveis de normalização, em consequência da última reforma em matéria de harmonização contabilística, associados aos diferentes níveis de profundidade, que a informação e o relato financeiro

assumem, em entidades de diferentes características e com diferentes necessidades. Estes diferentes níveis de normalização, que resultam do processo de adaptação das normas internacionais, foram integrados recentemente e assumidos como parte integrante do novo SNC, que decorre da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

Em termos de estrutura, e depois desta breve introdução, o artigo começa com a apresentação da evolução do processo de normalização em Portugal, apresentando a evolução histórica, desde a sua génese à atualidade. Na secção dois é retratada com mais detalhe a situação relativa à introdução do SNC em Portugal, com destaque para as diversas realidades e seu enquadramento em termos de normalização contabilística, sendo apresentada a situação atual, assim como são apontadas algumas possibilidades de evolução futura. Finalmente, são expostas as principais conclusões.

1 – Normalização contabilística em Portugal

Apesar de já no século XIX terem sido desenvolvidas várias iniciativas com impacto nas práticas contabilísticas, a vários níveis, o processo de normalização contabilística em Portugal apenas tem início já em pleno século XX, obedecendo às seguintes etapas, de acordo com os instrumentos legais utilizados como referência em cada fase (Guimarães, 2011):

- primeira etapa: aprovação do Código de Contribuição Industrial (CCI), em 1963;
- segunda etapa: aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), em 1977;
- terceira etapa: aprovação do POC na sua segunda versão, ajustada em 1989;
- quarta etapa: aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 2009.
- Em nosso entender, surge agora uma quinta etapa, em 2015, com a reformulação do SNC, através da publicação do Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho.

A primeira etapa da normalização em Portugal inicia-se com a aprovação do CCI, o qual fazendo referência, no seu vigésimo segundo artigo, aos “sãos princípios da contabilidade”, é assumido como o ponto de partida da normalização contabilística no território (Guimarães, 2011; Caria e Rodrigues, 2014).

Com base neste código, a contabilidade passou a constituir a base para o apuramento do lucro real das empresas, aparecendo também referência, pela primeira vez, aos profissionais da contabilidade – designados como “técnicos de contas”. O artigo quinquagésimo segundo do CCI previa que até que se procedesse à regulamentação legal da profissão, podendo apenas ser considerados técnicos de contas os que formalizassem a sua inscrição na Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI), mediante condições definidas pelo ministro das Finanças.

O CCI esteve em vigor até 1988. Desde 1929 até à data da sua criação, a tributação das empresas era realizada sobre os lucros presumidos; com a introdução deste código, a tributação passou a ser efetuada sobre o lucro real, o que reforçou o papel relevante da contabilidade.

Nesta fase, e em paralelo, é constituída a Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC). Esta sociedade, criada em 1945/46, prolongou a sua atuação durante cerca de quarenta anos, desenvolvendo diversas atividades em prol do desenvolvimento científico da contabilidade e da profissão (Guimarães, 2007). Esta associação granjeou especial importância pelo facto de

ter assumido a representação do país em organismos internacionais da área, nomeadamente na UEC – *Union Européenne des Experts Comptables, Économiques et Financiers*, atual FEE.

Segundo Caria e Rodrigues (2014), a partir de meados da década de cinquenta do século XX, surgem algumas pressões no sentido de se estabelecerem práticas normalizadas ao nível da contabilidade pública e privada, com o objetivo não só da normalização contabilística em si, mas também da relação desta com o sistema fiscal.

As principais características desta primeira fase são a grande interligação entre contabilidade, normalização e fiscalidade, evidenciando-se a utilidade fiscal da contabilidade. Esta ideia é também referida por Rodrigues *et al.* (2011), que afirmam, embora noutro contexto: “*In a corporatist State, accounting was allied with socio-political objectives.*” (...) “*The need to improve public accountability required more accountants to support the administrative activities of government. This encouraged the development of accounting education and of the accounting profession*” (pp. 120).

A segunda etapa da normalização em Portugal dá-se com a entrada em vigor do primeiro POC, em 1977. No entanto, há alguns momentos prévios à publicação deste diploma que não podem deixar, em nosso entender, de ser referidos por serem seus precursores, nomeadamente a publicação do *Plano Geral de Contabilidade – Projecto-Contribuição para o Plano Contabilístico Português (PGC)*, em 1965, pelo Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa; a publicação em 1970 do *Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa*, pelo Sindicato nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa; o *Plano Geral de Contabilidade – Anteprojecto – 1ª Fase*, realizado entre 1970 e 1973, pelo Ministério das Finanças e DGCI, sendo publicado em 1973 o *Anteprojecto de Plano Geral de Contabilidade*, pelo Centro de Estudos Fiscais da DGCI; a publicação do *Plano Português de Contabilidade* em 1974 pela Sociedade Portuguesa de Contabilidade e, finalmente, a publicação do *Plano Nacional de Contabilidade* em 1976, por Ferreira, Ribeiro, Garcia, Amaro e Coutinho (Guimarães, 2011).

A importância atribuída pelo Governo da época ao Anteprojecto de Plano apresentado em 1973, por iniciativa do Ministério das Finanças e DGCI, deu origem a uma recomendação para a sua adoção generalizada, a partir do ano de 1974 – no entanto, esta situação acabou por não ser possível, devido aos acontecimentos relacionados com a revolução dos cravos em 1974 e às consequências do processo pós revolucionário (Caria e Rodrigues, 2014).

O primeiro POC, consubstanciado no Decreto-Lei 47/77, de sete de fevereiro, surge na tradição da inspiração continental na contabilidade nacional. Aplicava-se à generalidade das entidades, excluindo as instituições de crédito e de seguros. Este plano previa a publicação de planos setoriais, que, no entanto, não viriam a ser implementados; e não previa a consolidação de contas. Enquanto vigorou, foram publicadas doze normas interpretativas, tendo sofrido alterações pelos seguintes diplomas: Decreto-Lei 74/85, decorrente da introdução do IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado); Decreto-Lei 476/85, decorrente da valorimetria das existências finais dos exercícios; Decreto-Lei 228/86, decorrente da contabilização de diferenças de câmbio; Decreto-Lei 274/86, relacionado com a imputação de custos financeiros às imobilizações em curso e Decreto-Lei 27/87, relativo a aplicações de tesouraria e a imobilizações financeiras.

Neste primeiro Plano, o artigo quarto refere a futura criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a qual apenas alguns anos mais tarde viria, formalmente, a entrar em funcionamento. Esta seria criada em 1980, através da Portaria 819/80, de treze de outubro,

que definiu as respetivas atribuições, sistema de organização e funcionamento; no entanto, só foi constituída em 1983, através do Aviso nº75, de trinta e um de março. Em 1987, foram redefinidas as suas atribuições e funcionamento, através da Portaria 262/87, de três de abril.

Aquando da publicação do primeiro POC, quando se prevê a criação da CNC, foi assumido que esta viria a funcionar no âmbito do Ministério das Finanças, como um órgão independente em termos administrativos e financeiros, e cujo objetivo seria "...assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional..." (artigo quarto do DL 47/77).

Assim, a questão da implementação da normalização contabilística em Portugal, apenas se conseguiu resolver de forma eficaz aquando da publicação de um plano sob a forma de Decreto-Lei, com o objetivo de legitimar o POC e promover a sua utilização, tornando-a obrigatória. Surge assim a primeira iniciativa bem sucedida de normalização, em Portugal. Entendemos esta por bem sucedida, no sentido de que teve uma aplicação universal ao conjunto das entidades que tinha como alvo.

No entanto, a partir de 1986, data em que Portugal aderiu à UE, o território passou a estar abrangido pelo disposto nas Diretivas Comunitárias; tendo sido a CNC encarregue de transpor para o cenário interno as Diretivas que tratassem matérias relacionadas com a contabilidade.

Desta forma, após análise do POC/77, a CNC considerou que, face à sua desatualização, era válido o ajustamento do POC à nova realidade.

A terceira etapa emergiu com a publicação do Decreto-Lei 410/89, de vinte e um de novembro, o qual revogou o Decreto-Lei 47/77 e demais legislação complementar. Esta alteração teve por base a introdução no quadro legal nacional das mudanças relacionadas com a adesão de Portugal à UE. O novo POC aplicava-se às entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, excluindo-se da sua aplicação os bancos, as seguradoras e entidades do setor financeiro. Neste novo POC mantém-se o papel da CNC, sendo a missão desta a de contribuir para a melhoria da qualidade da informação financeira.

Durante a vigência deste Plano, foram publicadas vinte e nove Diretrizes Contabilísticas e cinco interpretações técnicas pela CNC, logo a partir de 1991. Sofreu ainda alterações pelos diplomas seguintes: Decreto-Lei 238/91, relativo a consolidação de contas; Decreto-Lei 44/99, relativo ao sistema de inventário permanente e à demonstração de resultados por funções; Decreto-Lei 79/2003 relacionado com o sistema de inventário permanente, a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de resultados por funções; Decreto-Lei 88/2004 – regras de valorimetria de certas sociedades; Decreto-Lei 35/2005 relativo à transposição da Diretiva europeia sobre modernização contabilística.

As Diretrizes Contabilísticas pretendiam ser de aplicação generalizada nas entidades portuguesas e correspondiam à linha de orientação traçada pela UE, sendo fortemente influenciadas pelas normas internacionais de contabilidade. Reconheceu-se, no entanto, que algumas Diretrizes Contabilísticas tratavam assuntos aprofundadamente e outras apenas superficialmente; na verdade, ao procurar reduzir-se o seu conteúdo, estas acabaram por se revelar insuficientes e, em certos casos, mesmo incoerentes, para além de desenquadradas (Guimarães, 2007).

No entanto, apesar de tudo, apareceu já nessa altura e precisamente através do mecanismo das Diretrizes Contabilísticas (DC), o estabelecimento de uma hierarquia de aplicação das normas

internacionais no normativo contabilístico português, em que estava prevista a aplicação supletiva dos vários níveis de normas: matérias de grande importância não eram tratadas diretamente nas Diretrizes, mas, por indicação da DC18, as empresas eram nesses casos direcionadas automaticamente para as IAS.

Durante este período, mais concretamente a partir de 1992, surgiu legislação no sentido da normalização contabilística no setor público da economia, culminando este movimento na publicação de um plano de contas para o setor, em 1997, através do Decreto-Lei 232, de três de setembro. No ano seguinte, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública, através do Decreto-Lei 68/98, de vinte de março, a qual funcionava paralelamente à CNC; esta tinha por missão coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e a sua aplicação setorial, assim como avaliar a aprovação, adaptação e alteração dos planos setoriais.

A normalização no setor público em Portugal caracterizou-se pela criação de planos setoriais, nomeadamente para as autarquias locais, em 1999, para o setor da educação e para o setor da saúde, em 2000, e para o sistema de solidariedade e segurança social, em 2002. Existiam, assim, no setor público cinco planos diferenciados, funcionando este setor num registo diferente do setor privado, embora a fonte de inspiração para estes planos do setor público tivesse sido, de facto, o POC.

Em termos europeus, no ano de 2002 foi publicado pela UE o Regulamento 1606/2002 e no ano seguinte o 1725/2003. Na sequência destes, Portugal publicou o Decreto-Lei 35/2005, de 17 de fevereiro, através do qual estabeleceu que apenas as empresas nacionais cotadas utilizassem as IAS/IFRS, permitindo que as não cotadas continuassem a utilizar as normas nacionais. Para além disso, todas as empresas (cotadas ou não) deveriam continuar a elaborar as suas contas de acordo com as normas nacionais, para efeitos de tributação - ou seja, algumas empresas teriam de elaborar dois sistemas de registos em paralelo.

Após a publicação do Regulamento 1606/2002 pela UE, a CNC preparou um documento intitulado “Projecto de Linhas de Orientação Para Um Novo Modelo de Normalização Contabilística”. O modelo compreendia dois níveis de normalização contabilística: o primeiro, de cariz europeu e internacional, dirigido às entidades económicas com maiores exigências de relato financeiro em Portugal, o segundo, de cariz nacional, dirigido às entidades que não carecessem de aplicação do primeiro nível de normalização.

No entanto, na realidade, na nossa perspetiva, estavam previstos três níveis de Normalização: integrando as empresas cotadas no primeiro nível, adotando estas as IAS/IFRS; o segundo nível seria composto pelas empresas não cotadas, que aplicariam o SNC, ou, em alternativa, as IAS/IFRS, se estivessem em condições de optar; o terceiro nível seria constituído pelas empresas consideradas *Pequenas Entidades* e consistiria numa simplificação do segundo nível, para organizações com menores necessidades em termos de relato financeiro.

A necessidade de um novo Sistema de Normalização Contabilística prendeu-se com a reconhecida insuficiência do POC, para as entidades com maior exigência qualitativa, ao nível do relato financeiro, e ainda com o facto de este carecer de revisão técnica, relativamente a aspetos de natureza conceptual, nomeadamente critérios de valorimetria, conceitos de ativo, passivo e resultados, pois as normas do IASB e o POC não eram consistentes entre si.

Em 2009, iniciou-se a quarta etapa da normalização contabilística em Portugal, com a publicação do Decreto-Lei 158/2009, de treze de julho, que aprovou o SNC e demais

legislação complementar: Portaria 986/2009, de sete de setembro, com os modelos de demonstrações financeiras, Portaria 1011/2009, de nove de setembro, com o novo Código de Contas, Aviso nº 15625/2009, de sete de setembro, que apresentou a Estrutura Conceptual, Aviso nº 15653/2009, de sete de setembro, com as duas normas interpretativas, Aviso nº 15654/2009, de sete de setembro, com a NCRF-PE, Aviso nº 15655/2009, de sete de setembro, com o conjunto das vinte e oito NCRF. Posteriormente, viriam a ser emitidos o Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de nove de março, que definiu regras quanto a microentidades e entidades do setor não lucrativo, e o Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio, respeitante à normalização das entidades do setor não lucrativo.

Em 2009, foi ainda emitido o Decreto-Lei 160/2009, de 13 de julho, relativo à nova CNC e que previu o mecanismo de *enforcement* das normas contabilísticas. Segundo a CNC, a correta utilização das normas e o rigor técnico exigem a instituição de adequados mecanismos de controlo (CNC, 2003). Sendo o *enforcement* definido, em termos comunitários, como um sistema apto a prevenir e, posteriormente, a identificar e corrigir erros materiais ou omissões na aplicação das normas (FEE, 2002).

Depois da introdução do primeiro POC, a introdução do SNC foi a mudança mais relevante e significativa na normalização contabilística portuguesa, tratando-se de um modelo baseado no normativo do IASB, mas garantindo-se a compatibilidade com as Diretivas comunitárias, com incidência na área da contabilidade. De acordo com Caria e Rodrigues (2014), esta solução proposta pela CNC pode ser considerada uma “mudança revolucionária”, tendo por base o definido por North (1993): efetua-se, por via de Lei, a alteração de um sistema baseado na corrente continental na maioria das entidades, para um sistema de base anglo-saxónica para todas as entidades.

Aquando da apresentação do SNC previam-se, em nosso entender, quatro níveis diferenciados de normalização: o nível das entidades com títulos admitidos à cotação ou não, que aplicassem por obrigação ou por opção as IAS/IFRS; o nível das entidades que aplicassem por obrigação ou voluntariamente as NCRF; o nível das entidades que aplicassem a NCRF-PE (inicialmente regulamentadas à data de emissão do SNC e, posteriormente, redefinido o conceito de PE, pela Lei nº 20/2010, que alarga o conceito de PE) e o nível das microentidades, consubstanciado num regime especial, regulamentado pela Lei 35/2010, de dois de setembro.

Posteriormente, a aprovação do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de nove de março, consagrou, entre outras, as medidas de *aprovação dos regimes da normalização* contabilística, para as microentidades (NCM), e para as entidades do setor não lucrativo (ESNL). As entidades abrangidas pela normalização contabilística para microentidades são dispensadas da obrigação de apresentar: as demonstrações de fluxos de caixa e as demonstrações de alterações no capital próprio; o anexo exigido pelo SNC é substituído pelo anexo para microentidades. Assim, as microentidades estão fora do âmbito do SNC e correspondem, claramente, a outro nível de normalização, tal como foi acima referido.

Por outro lado, o regime da normalização contabilística para as ESNL - faz parte integrante do SNC, no entanto, em nosso entender, corresponde também a outro nível de normalização, pois assume regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente às entidades que prossigam, a título principal, atividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir, aos seus membros ou contribuintes, qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, pessoas coletivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações. Estas entidades apresentam: um balanço, a demonstração de resultados por

natureza ou por funções, a demonstração dos fluxos de caixa e um anexo, podendo ainda apresentar uma demonstração de alterações nos fundos patrimoniais, quer por opção, quer por exigência das entidades públicas financiadoras.

Posteriormente, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de vinte e nove de junho, a CNC recebeu as atribuições e competências de normalização para o setor público, com a consequente extinção da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública; este diploma procedeu à revisão da estrutura e composição da CNC, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público.

Foi também alterado o regime jurídico da organização e funcionamento da CNC, cuja missão, de acordo com a informação disponibilizada na página web da entidade, consiste em *“emitir normas, pareceres e recomendações, relativos ao conjunto das entidades inseridas no setor empresarial e setor público, de modo a estabelecer e assegurar procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas europeias e internacionais da mesma natureza, contribuindo para o desenvolvimento de padrões de alta qualidade da informação e do relato financeiro, das entidades que apliquem o sistema de normalização contabilística (SNC); a normalização contabilística para microentidades (NCM) e o sistema de normalização contabilística para o setor público (SNCP), bem como promover as ações necessárias para que as normas de contabilidade sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas”* (CNC, 2015). Quanto aos aspetos relativos ao *enforcement*, ou regulação e controlo da aplicação das normas contabilísticas, a CNC desenvolve as ações necessárias para que as normas contabilísticas sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas, designadamente *através de ações de verificação levadas a efeito por sua iniciativa ou mediante procedimentos de arbitragem*.

A quinta etapa de normalização contabilística inicia-se, em nossa opinião, no ano de 2015, com a revisão do SNC, através do Decreto-Lei n.º 98/2015, de dois de junho, em que é assumida a sistematização dos diversos níveis apontados por Saraiva, Alves e Gabriel (2015), assim como a integração de alguns níveis que anteriormente não integravam o perímetro do SNC (caso da Normalização das Microentidades).

Esta quinta etapa implica a redefinição do conceito de Microentidades, de Pequenas Entidades e de Grandes Entidades, assim como a classificação dos grupos económicos e grupos de Grande, Média e Pequena dimensão. É previsível que, num futuro próximo, surjam associadas a estas novas classificações, novos níveis de normalização contabilística, ao seguir a senda preconizada, na nova Diretiva da Contabilidade, de simplificação do funcionamento das pequenas entidades e dos pequenos grupos. Em nossa opinião, poderá existir um recuo no nível de convergência com as normas internacionais até agora conseguido – isto se a vontade do legislador for consentânea com o conteúdo da referida Diretiva. Aparentemente, até à data, este recuo parece não se ter consubstanciado, baseando-nos na análise do Decreto-Lei n.º 98/2015. No entanto, essa circunstância – a verificação do recuo na convergência com as normas internacionais – não parece, por outro lado, totalmente afastada, visto que a grande maioria, se não praticamente a totalidade, das entidades em Portugal, passará a integrar-se nas categorias de Microentidades e Pequenas Entidades.

A referida Diretiva foi aprovada em 29 de junho de 2013, mas a sua transposição para os ordenamentos jurídicos nacionais irá decorrer até julho de 2015, com o objetivo final de entrar em vigor a 1 de janeiro de 2016. A finalidade principal é a diminuição da burocracia inerente ao funcionamento de muitas empresas, principalmente as de menor dimensão. Quanto a este tema, já em 2008, o Parlamento Europeu tinha sugerido, através de uma

resolução não legislativa, que as diretrizes contabilísticas não onerassem demasiado as entidades de menor dimensão, libertando-as de algumas obrigações. No entanto, depois de ter avançado o processo de harmonização, a partir de 2010, de acordo com as normas do IASB, parece agora haver um recuo, colocando-se em causa o elevado esforço que as entidades já efetuaram neste sentido.

Parece haver aqui um duplo desajustamento e um duplo recuo por parte da UE, no que diz respeito à senda prosseguida nos últimos anos: por um lado existe um recuo, ao recorrer-se novamente às Diretivas (que têm que ser transpostas para as legislações dos Estados Membros), as quais tinham, de alguma forma, vindo a ser substituídas pelas Resoluções nos últimos anos; por outro lado, o recuo parece dar-se também na questão da harmonização com as normas do IASB em si, pois o conteúdo desta directiva, em parte, não é coincidente com diversas normas do IASB e em certos aspetos, nem com a Estrutura Conceptual; outro aparente recuo prende-se com o número de diferentes opções dadas pela UE, nas possibilidades de implementação desta Directiva, aos Estados Membros.

2 – Resultado – níveis de normalização contabilística em Portugal na atualidade

Neste ponto será abordada a situação atual, consequência da atividade de todas as instituições com responsabilidade ao nível da emissão e aplicação das normas de contabilidade no caso português. Focamo-nos especialmente neste tipo de instituições, sem no entanto ignorar outras organizações que tiveram também influência em todo este processo: nomeadamente as associações profissionais, em que a OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas) assumiu um papel de relevo a um outro nível, nomeadamente o da formação e da reconversão de técnicos de contas na transição para um novo e diferente sistema, parecendo dar expressão ao que Lehman (2005) refere como a necessária adaptação do conceito de contabilidade, o qual terá de ser integrado na cultura, através da apreensão da arte da interpretação.

Não pode ser esquecido que, tal como apontado por Guerreiro (2012), o anterior modelo de contabilidade, vigente em Portugal, era inspirado no modelo continental, o que implicava uma ligação muito próxima entre o organismo responsável pela normalização e as instituições políticas - nomeadamente o Ministério das Finanças. Neste cenário, as fontes relacionadas com os diversos tipos de legislação são elementos fundamentais ao nível da normalização contabilística e a instituição de referência é, neste caso, o Governo: a única fonte de normalização é a Lei.

A legislação também surge como ponto de partida, em nossa opinião, com o SNC – o que parece vir de encontro à tradição cultural do País. No entanto, altera-se todo o quadro de funcionamento da contabilidade, com a introdução inicial deste novo sistema: é ultrapassada a questão da ênfase no custo histórico e nos princípios da prudência e da associação à ênfase nos interesses da banca como principal financiador e do Estado, como arrecadador de impostos (Guerreiro, 2012).

Recorrendo à perspetiva apontada por North (1990), as organizações incluem também o papel dos Governos e das entidades políticas e do seu poder ao nível da atividade reguladora global. No caso português, isto parece ter assumido especial importância para se poder interpretar a forma como, a partir da proposta inicial de normalização contabilística, se evolui

para um sistema que acaba por ser, na sua natureza, bastante diverso do proposto inicialmente.

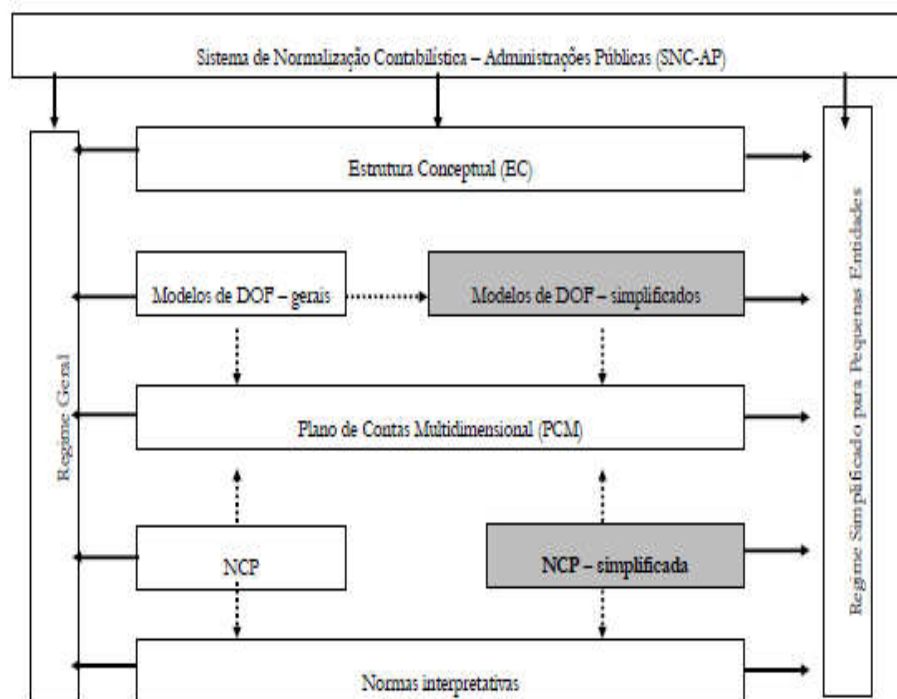
Partindo do exposto, parece-nos claro que depois da introdução inicial do SNC, essencialmente por força de lei, se encontravam efetivamente em Portugal dez diferentes níveis de normalização contabilística: o nível das entidades com títulos admitidos à cotação; o das entidades que aplicam o conjunto das vinte e oito NCRF; o das entidades que aplicam a NCRF-PE; o das microentidades; o das ESNL e o das entidades do setor público, que de forma geral, pode ainda ser desdobrado em cinco diferentes níveis correspondentes ao POCP e aos planos setoriais.

Nesse cenário, com a normalização do setor público ainda inalterada, apresentava-se uma normalização fragmentada e inconsistente, dado que coexistiam em paralelo sistemas baseados em princípios no setor privado e sistemas baseados em regras no setor público.

Previa-se e continua a prever-se a alteração desta situação a breve prazo, sendo preconizada pela CNC a convergência das normas deste setor com as IFRS do IASB, configurando-se a introdução no setor público de um sistema orientado para a contabilidade empresarial, de base fundamentalmente anglo-americana, ou seja com base no acréscimo (CNCP, 2013). Previa-se ainda que, tal como na contabilidade empresarial, o subsistema de contabilidade de gestão assumia relevância destacada, sendo de considerar que este ramo da contabilidade seja contemplado como obrigatório no novo normativo.

Atualmente, prevê-se a existência de um regime geral e de um regime simplificado, também para o setor público (CNCP, 2013), tal como se ilustra na figura 2, o que parece indicar que, à partida, e se não houver alteração desta previsão, os níveis de normalização passariam a ser sete.

Figura 2 – Modelo preconizado pela CNCP para a normalização no setor público



Legenda: NCP – Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro; DOF – Demonstrações Orçamentais e Financeiras.

Fonte: CNCP (2013).

Assim, segundo Saraiva, Alves e Gabriel (2015), a situação existente até junho de 2015, relativa aos níveis de normalização contabilística em Portugal, comparada com a situação antes da introdução do SNC e o sistema que se prevê que possa ser implementado relativamente à normalização no setor público, é apresentado de acordo com o exposto na tabela 1.

Tabela 1 – Níveis de normalização contabilística antes da introdução do SNC, depois da Introdução do SNC e num futuro próximo

Níveis de Normalização	Antes da Introdução do SNC	SNC	Num futuro próximo
Setor Privado da Economia	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS
	Organizações privadas - POC	Sociedades em Geral, ACE, AEIE - NCRF	Sociedades em Geral, ACE, AEIE - NCRF
		Pequenas Entidades – NCRF PE	Pequenas Entidades – NCRF PE
		Microentidades - NME	Microentidades - NME
		Entidades sem fins lucrativos - ESNL	Entidades sem fins lucrativos - ESNL
	Algumas entidades sem fins lucrativos e sistema de solidariedade e de segurança social -	Sistema de Solidariedade e de	

Setor Público da Economia	POCISSSS	Segurança Social - POCISSSS	SNC – AP: 1º Nível e 2º Nível
	Administração central e regional - POCP	Administração central e regional - POCP	
	Administração local e regional - POCAL	Administração local e regional - POCAL	
	Sistema educativo – POC-E	Sistema educativo – POC-E	
	Sistema de Saúde – POC-S	Sistema de Saúde – POC-S	

Fonte: Saraiva, Alves e Gabriel (2015: 197).

Conclui-se assim que se passou de um sistema com sete níveis diferenciados de normalização, antes da introdução do SNC, para um sistema com dez diferentes níveis. Na verdade, este aumento foi obtido através da propagação de níveis no campo do setor privado – uma vez que se verifica que neste setor as necessidades de relato são de cariz diferenciado, dependendo da dimensão e finalidade das entidades.

Poderá, deste modo, concluir-se que o processo de convergência com as normas internacionais de relato financeiro ocasionou, em Portugal, entre outras coisas, o aumento dos níveis de normalização existentes.

Isto parece vir de encontro ao facto de a tradição na contabilidade em Portugal se encontrar ancorada na corrente continental previamente referida, o que levou a que, apesar de em termos políticos se ter optado por um sistema baseado em normas fortemente influenciadas pela corrente anglo-saxónica, acabasse por se implementar um sistema que, apesar de baseado nestas normas, assume formas de aplicação e critérios de funcionamento mais típicos das sociedades baseadas no direito romano.

A proliferação de diversos níveis de normalização em Portugal parece enquadrar-se na noção de adaptação da harmonização à situação específica ao nível local (Lehman, 2005), através do exercício das prerrogativas do poder político atuante a este nível, no sentido de as instituições locais/nacionais não perderem a autodeterminação em relação à forma como as entidades funcionam e devem relacionar-se com o Governo.

Curiosamente esta autodeterminação no campo da normalização Contabilística parece agora vir a ser reforçada, quer pelas novas Diretivas Europeias, no que respeita a esta área, quer pela transposição da Diretiva 2013/34/UE, publicada na legislação nacional em junho de 2015.

A transposição da Diretiva, no caso português, proporcionou a oportunidade de acomodar no SNC as sucessivas alterações e ajustamentos efetuados ao modelo preconizado inicialmente.

O referido documento (Decreto-Lei n.º 98/2015), invoca “a «Estratégia Europa 2020» para um crescimento inteligente, sustentável e agregador; adota como prioridades a redução dos encargos administrativos e a melhoria do ambiente empresarial, em especial para as pequenas e médias empresas, e a promoção da sua internacionalização”, tal como aliás o faz a Diretiva no qual o mesmo se baseia. Refere ainda que os principais objetivos da Diretiva são “a redução de encargos administrativos das pequenas e médias empresas e a simplificação de procedimentos de relato financeiro, a redução da informação nas notas anexas às demonstrações financeiras e a dispensa da preparação de demonstrações financeiras consolidadas para grupos de pequenas empresas”.

O documento vem assim integrar no SNC “as alterações consideradas indispensáveis para garantir a sua conformidade com aquela diretiva, dentro das opções aí permitidas aos Estados membros” (Decreto-Lei n.º 98/2015).

Assim, podemos apresentar na tabela 2 a situação atual em termos de normalização contabilística em Portugal – que integrou, por meio de Lei, os níveis que de facto já tinham surgido anteriormente. Nesta tabela voltamos a apresentar a situação anterior à introdução do SNC; os níveis em que, de facto, se desdobrou o SNC I; os níveis agora integrados no SNC II; as possibilidades ou hipóteses de futuras evoluções e termos de desdobramento de níveis num futuro próximo, de acordo com o conteúdo da Diretiva 2013/34/UE; assim como a provável evolução na normalização do setor público.

Será ainda de considerar que, num futuro próximo, poderá haver outro tipo de desenvolvimentos ou evoluções, pois é importante lembrar que a Diretiva 2013/34/UE foi entretanto já atualizada pela Diretiva 2014/95/UE, que prevê a introdução de novos tipos de relato – nomeadamente relato de carácter não financeiro. Isto abre novas oportunidades ao desenvolvimento de outros ramos da contabilidade, nomeadamente à Contabilidade de Gestão e à Contabilidade e Relato Ambiental. E abre também a possibilidade de os níveis de normalização se multiplicarem, cruzando os temas apresentados no presente *paper* com aspetos específicos de indicadores não financeiros ajustados às organizações e aos respetivos setores de atividade.

Voltando ainda à questão da transposição da Diretiva 2013/34/UE, e tendo em conta que as PME representam a esmagadora maioria das empresas constituídas na UE, em Portugal isso é ainda muito mais representativo. Isto implica que no quadro do normativo contabilístico ainda em vigor (SNC I) uma pequena empresa é aquela que apresenta um volume de negócios inferior a três milhões de euros. Com a nova Diretiva, este valor aumenta para os oito milhões, no quadro do SNC II. Esta questão trará como consequência um impacto significativo na estrutura de relato de todas as pequenas e micro entidades, que em Portugal representam a generalidade das entidades constituídas.

Tabela 2 – Níveis de normalização contabilística antes e depois da introdução do SNC I e II e hipóteses de desenvolvimentos para um futuro próximo, de acordo com a Diretiva 2013/34/UE

Níveis de Normalização	Antes da Introdução do SNC	SNC I - 2009	SNC II - Decreto-Lei nº 98/2015	Hipóteses Futuras
Setor Privado da Economia	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS	Empresas com títulos admitidos à cotação – IAS/IFRS	
	Organizações privadas - POC	Sociedades em Geral, Cooperativas, ACE, AEIE - NCRF	Sociedades em Geral, Cooperativas, ACE, AEIE, Entidades do Setor Não Lucrativo – NCRF	Grandes, Médios e Pequenos Grupos (1) - Grandes entidades e Entidades de Interesse Público (2) - Médias Entidades
		Pequenas Entidades – NCRF PE	Pequenas Entidades – NCRF PE	
		Pessoas Singulares com VN < 150.000 € – não aplicam SNC	Pessoas Singulares com VN < 200.000 € – não aplicam SNC	
		Microentidades –	Microentidades –	

		NME (extra SNC)	NCME (integrada no SNC)	
		ESNL com VN < 150.000 € dispensadas –Reg Cx	ESNL com VN < 150.000 € - Regime de Caixa	
		Entidades sem fins lucrativos - ESNL	Entidades sem fins lucrativos – NCRF-ESNL	
Setor Público da Economia	Algumas entidades sem fins lucrativos e sistema de solidariedade e de segurança social - POCISSSS	Sistema de Solidariedade e de Segurança Social - POCISSSS	Sistema de Solidariedade e de Segurança Social - POCISSSS	SNC – AP: 1º Nível e 2º Nível
	Administração central e regional - POCP	Administração central e regional - POCP	Administração central e regional - POCP	
	Administração local e regional - POCAL	Administração local e regional - POCAL	Administração local e regional - POCAL	
	Sistema educativo – POC-E	Sistema educativo – POC-E	Sistema educativo – POC-E	
	Sistema de Saúde – POC-S	Sistema de Saúde – POC-S	Sistema de Saúde – POC-S	

(1) Desagregação possível em diversas possibilidades de consolidação

(2) Possibilidade de desagregação e novos níveis, decorrente da aplicação da Diretiva 2014/95/UE

Fonte: elaboração própria.

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC, 2012), a respeito da nova Diretiva agora transposta, manifestou no passado preocupação com as suas eventuais consequências, nomeadamente com as resultantes “*do aumento considerável dos encargos administrativos para mais de 98% das empresas portuguesas, em vez da redução que esta revisão de Diretiva visa introduzir; dos encargos de ajustamento da administração pública; das quebras de eficácia e de agilização derivadas de um período de adaptação a uma nova situação e à perda de qualidade da informação financeira em diversos setores de atividade*”.

No entanto, a solução final, ao nível da transposição, acabou também por acomodar diversas situações que a própria CNC havia já preconizado.

Conclusão

O sistema contabilístico português é tradicionalmente caracterizado como um sistema pertencente à corrente *continental* (Nobes, 1981), pela sua forte tradição *legislativa* e pela forte ligação entre contabilidade e fiscalidade, patente na legislação em vigor. Aparentemente, estas características, apesar da introdução de um sistema mais influenciado pela corrente anglo-saxónica, continuam a ter uma elevada preponderância no caso português. Isto não será de estranhar, tendo em conta que também a estratégia da UE se baseia numa perspetiva de harmonização contabilística, com base na legislação e por influência de fatores políticos.

Entendemos que este artigo contribui para a compreensão do processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade à realidade Portuguesa, uma vez que analisando todos os fatores que enformaram esta evolução, numa perspetiva institucional, se verificou, na prática, uma multiplicação dos níveis de normalização contabilística – ao invés da esperada normalização. Esta parece-nos a principal contribuição do presente trabalho para a

compreensão da questão das adaptações efetuadas pelas instituições com poder a um nível nacional, ajustando as normas internacionais e regionais à realidade interna de um país.

Ou seja, partindo da análise da evolução das mudanças incrementais que surgiram após a grande “revolução” no sistema contabilístico português (Caria e Rodrigues, 2014), e tendo em consideração a atividade das entidades reguladoras e o papel que essas entidades tiveram após essa mudança revolucionária, aparentemente existe uma adaptação dessa mudança à situação e características específicas do país, nomeadamente através de:

- desdobramento do sistema dual inicialmente previsto para as entidades abrangidas pelo SNC, para um sistema que distingue entre as pequenas entidades e as microentidades – estas fora deste sistema dual;
- criação de regras específicas para Entidades do Setor não Lucrativo, as quais, apesar de se considerarem estar enquadradas dentro do âmbito do SNC têm sistemas de relato e modelos de Demonstrações Financeiras diferenciadas das de quaisquer outras entidades.

Assim, o papel das entidades reguladoras, a nível nacional, parece pretender acomodar a questão da harmonização internacional, criando, no entanto, situações de normalização mais específicas e ajustadas à realidade nacional. Logo, por um lado, as microentidades são tratadas de acordo com normas específicas e menos exigentes em termos de relato, talvez por estarem também ligadas a uma forma de propriedade que não exige um relato tão transparente como o de outro tipo de entidades; por outro lado, os graves problemas com que a economia portuguesa se tem deparado, nos últimos anos, fizeram com que este tipo de entidades tenha sido mais protegido em termos de políticas públicas – no sentido de agilizar os procedimentos e o nível de exigência ao nível do relato nestas entidades, por forma a desenvolver ou a não penalizar mais a economia.

Por outro lado, a questão das entidades sem finalidades lucrativas é também uma das questões sensíveis na realidade nacional. Em Portugal, grande parte das atividades de ação social são desenvolvidas por entidades privadas, sendo o Estado ou o Governo um dos grandes financiadores das atividades de apoio social desenvolvidas por estas entidades. Desta forma, entenderam as instituições reguladoras a existência de necessidades especiais ao nível do relato financeiro.

Podemos ainda considerar que Portugal, no que respeita quer à contabilidade das entidades do setor privado, quer à contabilidade do setor público, tem acompanhado o percurso seguido pela maior parte dos países, caminhando para a harmonização internacional, pela via da iniciativa legislativa e com forte influência política.

Na tentativa de identificar possibilidades e pistas para investigações futuras, parece-nos que este cenário poderá ser o ideal para analisar as circunstâncias relacionadas com a perceção e o entendimento do fenómeno da mudança em contabilidade, nomeadamente da contabilidade em Portugal, em termos de história baseada na teoria institucional, tal como definido por Caria e Rodrigues (2014), no sentido de aprofundar as razões pelas quais alguns tipos de instituições viram reconhecidas soluções legislativas específicas. Esta situação parece configurar uma relação de poder entre este tipo de entidades e o próprio Estado, que sendo, na maior parte das vezes, o seu único ou mais importante financiador acaba por lhes reconhecer um estatuto especial em termos de aplicação do SNC.

Agradecimentos:

*PEst-OE/EGE/UI4056/2014 – projeto financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT)

Bibliografia:

CARIA, A. A. and RODRIGUES, L. L. (2014), “The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: A new institutional economics perspective”, *Accounting History*, 19(1-2), pp.227-254

GUERREIRO, M. A. S. (2012), *Essays on the institutionalisation of a new accounting regime for unlisted companies in Portugal*, Tese de Doutoramento, Universidade do Minho.

GUIMARÃES, J. F. C. (2011), *Estudos sobre a Normalização Contabilística em Portugal*, Vida Económica.

GUIMARÃES, J. F. C. (2007), *Técnicos Oficiais de Contas – História da Profissão e do Associativismo, Estatuto e Código Deontológico, Contabilidade e Fiscalidade, Encerramento de Contas*, Edições INFOCONTAB.

LEHMAN, G. (2005), “A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world”, *Critical Perspectives on Accounting* 16, pp.975–992.

NOBES, C. (1981), “An empirical investigation of international accounting principles: A comment”, *Journal of Accounting Research*, Spring, p.268–80.

NORTH, D. C. (1990), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press.

NORTH, D. C. (1993), “Institutional change: A framework of analysis”. In: Sjöstrand S (ed.) *Institutional Change: Theory and Empirical Findings*. New York: M.E. Sharpe Inc, pp.35–42.

RODRIGUES, L. L., SCHMIDT, P., SANTOS, J. L., FONSECA, P. C. D. (2011), “A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860–1964”, *Accounting History*, 16(1), pp.111–123.

SARAIVA, H.I.B., ALVES, M.C., GABRIEL, V. M.S. (2015), “As Raízes do Processo Formal de Harmonização Contabilística, a sua Evolução e Influência em Portugal”, *DE COMPUTIS - Revista Española de Historia de la Contabilidad - Spanish Journal of Accounting History*, No. 22, Junio, pp. 172-204.

Referencias Web:

CNC – Comissão de Normalização Contabilística (2003), *Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional*, Lisboa, Disponível em:
http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf
Consultado em abril de 2014.

CNC - Comissão de Normalização Contabilística (2012), *Alteração das Diretivas da Contabilidade na Europa – impactos em Portugal*.
Disponível em:

http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Memo_Diretivas_CG_CNC_11Abril.pdf
Consultado em julho de 2015.

CNC - Comissão de Normalização Contabilística (2015), missão. Disponível em:
<http://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html>
Consultado em 23 de Julho de 2015

CNCP – Comité de Normalização Contabilística Público (2013), *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC – AP) – Documento Preliminar*
Disponível em:
http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf
Consultado em maio de 2014.

DIRETIVA 2013/34/UE DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO
Disponível em:
http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/Directivas_UE/Diretiva_2013_34_UE_26_junho.pdf
Consultado em julho de 2015.

DIRETIVA 2014/95/UE DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO
Disponível em:
http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/Directivas_UE/Diretiva_2014_95_UE_22_outubro.pdf
Consultado em julho de 2015.

FEE –Fédération des Experts Comptables Européens (2002), *Discussion paper on Enforcement of IFRS within Europe*.
Disponível em:
<http://www.iasplus.com/en/binary/resource/feenforc.pdf>
Consultado em abril de 2014.

LEMOS, E. (2006), “Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa”.
Disponível em:
<http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica.shtml>
Consultado em abril de 2014.

Legislação:

Decreto-Lei 47/77, de 7 de fevereiro.

Decreto-Lei 74/85, de 22 de março.

Decreto-Lei 476/85, de 12 de novembro.

Decreto-Lei 228/86, de 13 de agosto.

Decreto-Lei 274/86, de 04 de setembro.

Decreto-Lei 27/87, de 14 de janeiro.

Decreto-Lei 410/89 de 21 de novembro.

Decreto-Lei 238/91, de 2 de julho.

Decreto-Lei 44/99, de 12 de fevereiro.

Decreto-Lei 79/2003, de 23 de abril.

Decreto-Lei 88/2004, de 20 de abril.

Decreto-Lei 35/2005, de 17 de fevereiro.

Decreto-Lei 232, de três de setembro

Decreto-Lei 68/98, de vinte de março

Decreto-Lei 158/2009, de treze de julho.

Portaria 262/87, de três de abril

Portaria 986/2009, de sete de setembro.

Portaria 1011/2009, de nove de setembro.

Aviso nº 15625/2009, de sete de setembro.

Aviso nº 15653/2009, de sete de setembro.

Aviso nº 15654/2009, de sete de setembro.

Aviso nº 15655/2009, de sete de setembro.

Lei n.º 20/2010, de vinte e três de agosto.

Lei n.º 35/2010, de dois de setembro.

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de nove de março.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de vinte e nove de junho

Lei nº 66-B/2012, de trinta e um de dezembro.

Decreto-Lei n.º 64/2013, de treze de maio.

Decreto-Lei 160/2009, de 13 de julho

Lei nº 83-C/2013, de trinta e um de dezembro.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de dois de junho.